

# Tilbakegående avgiftsoppgjør for utleiere av fast eiendom

Avgiftsmyndighetene ønsker å forhåndskontrollere fradragsføringen av inngående avgift hos utleiere av fast eiendom, noe som står i skarp kontrast til at merverdiavgiftssystemet for øvrig er et selvdeklareringsystem for de avgiftsregistrerte.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Geir Arne Øien  
KPMG Law Advokatfirma

Forhåndskontrollen skjer ved at avgiftsmyndighetene krever at den enkelte utleier må søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående avgift påløpt i terminer før utleier kan dokumentere fradragsrett med inngått kontrakt med avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget leietaker.

Det har ifølge myndighetene ingen betydning hvorvidt utleier for øvrig er avgiftsregistrert for tilsvarende utleie fra andre lokaler/arealer. Dette står i skarp kontrast til at merverdiavgiftssystemet for øvrig er et selvdeklareringsystem for de avgiftsregistrerte. Artikkelforfatteren mener at avgiftsmyndighetene mangler hjemmel til å nekte fradragsføring iht. lovens alminnelige regler og at det er flere uheldige sider for de avgiftsregistrerte i denne forbindelse.

## Innledning

Det har nå gått over syv år siden den frivillige registreringsordningen for utleie av fast eiendom i forskrift nr. 117 trådte i kraft, og det kan hevdes at reglene ikke har vært spesielt lett tilgjengelige og forutsigbare for de næringsdrivende. Avgiftsmyndighetenes strenge fortolkning knyttet til blant annet registreringstidspunktet, vilkårene og tidspunktet for fradragsføring av inngående

avgift og praktiseringen av foreldelsesreglene har medført store kumulative avgiftskostnader for mange næringsdrivende, noe som har medført at lovgivers intensjon om en utvidet og nøytral ordning i mange tilfeller ikke er oppnådd. Den strenge praktiseringen av reglene overfor de avgiftsregistrerte bærer få spor av erkjennelse om at reglene har vært til dels kompliserte og uklare.

Nå har avgiftsmyndighetene kommet med en ny «klargjøring» av rettstilstanden. Skattedirktoratet hevder at det ikke foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftslovens ordinære fradragsregler for en avgiftsregistrert utleier for kostnader påløpt i en periode før leiekontrakt med avgiftsregistrert utleier eller kompensasjonsberettiget kommune mv. er inngått. Ifølge direktoratet må avgiftsregistrerte utleiere søke om tilbakegående avgiftsoppgjør på samme måte som nyregistrerte utleiere som har pådratt seg inngående avgift før registreringstidspunktet. De avgiftsregistrerte har således ifølge myndighetene ikke rett til å medta inngående avgift på omsetningsoppgave eller tilleggsoppgave uten å ha søkt om og fått godkjent tilbakegående avgiftsoppgjør i forkant.

I det følgende vil jeg se nærmere på hvorvidt avgiftsmyndighetene har hjemmel til å nekte avgiftsregistrerte slik fradragsføring, hvilke konsekvenser dette kan medføre og hvilken risiko som eventuelt foreligger ved å ta kravet med i oppgave uten forutgående søknad. Men først litt om hva et tilbakegående avgiftsoppgjør egentlig er.

## Hva er tilbakegående avgiftsoppgjør?

Tilbakegående avgiftsoppgjør er et institutt for fradragsføring av merverdiavgift påløpt i avgiftsterminer før den næringsdrivende ble avgiftsregistrert, og således før vedkommende har oppnådd fradragsrett etter merverdiavgiftslovens ordinære regler (kap. VI). Retten til et slikt tilbakegående oppgjør ble forutsatt i forarbeidene til merverdiavgiftsloven, Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 58 som lyder som følger:

«Overskrides beløpsgrensen før 12 måneder er gått, skal registrering skje. Det kan da foretas tilbakebetaling av eller tillates gitt fradrag for inngående avgift på kjøp i perioden fra start til registrering».

For kostnader påløpt fra og med registreringsterminen har de avgiftsregistrerte generelt sett rett til å føre inngående avgift til fradrag uten forutgående søknad og godkjenning fra avgiftsmyndighetene. Dette er kjernen i hele merverdiavgiftssystemet og avvik fra dette må ha klar hjemmel.

Merverdiavgiftslovens system er nemlig et selvdeklareringsystem hvor den næringsdrivende selv må ta stilling til hvilke forpliktelser og rettigheter som følger av loven, og hvor avgiftsmyndighetene fører kontroll med at reglene overholdes. Det er endog slik at de næringsdrivende kan risikere å miste sine rettigheter til f.eks. fradragsføring av inngående avgift dersom de velger å forholde seg til feilaktig informasjon fra avgiftsmyndighetene og ikke blir

klar over sitt krav før det er foreldet iht. foreldelseslovens alminnelige treårsfrist. Domstolene har i flere saker lagt til grunn at det ikke foreligger noen tilleggsfrist iht. foreldelsesloven for uvitenhet om krav som følge av villedende informasjon fra avgiftsmyndighetene. Dette bekrefter viktigheten av at de næringsdrivende selv må ta stilling til hvorvidt det foreligger fradragrett for deres anskaffelser. For at dette systemet skal fungere og for at rettsikkerheten til de avgiftsregistrerte ikke skal gå tapt, må avgiftsmyndighetene tillate at de registrerte f.eks. gis anledning til å selvdeklare inngående avgift på omsetningsoppgaven.

Denne retten forsøker avgiftsmyndighetene å frata eller begrense for avgiftsregistrerte utleiere av fast eiendom, ved å kreve at det må søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør også for inngående avgift påløpt etter at enheten er blitt avgiftsregistrert. Nærmere bestemt gjelder dette for anskaffelser som er påløpt i en periode før anskaffelsen kan knyttes direkte opp til leiekontrakt med avgiftsregistrert leietaker eller kompensasjonsberettiget leietaker (kommuner osv.).

## Vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør

De alminnelige vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør fremgår av Skattedirektoratets retningslinjer, og de sentrale krav er som følger:

- Anskaffelsene må ha direkte sammenheng med senere omsetning i avgiftsregistrert virksomhet.
- Anskaffelsene må ikke være videresolgt før registreringen.
- For andre anskaffelser enn kapitalvarer (iht. justeringsreglene) må søknaden fremsettes senest tre år, én måned og ti dager etter den avgiftstermin anskaffelsen ble foretatt i.
- For kapitalvarer (som er gjenstand for justering iht. justeringsreglene) vil det ikke foreligge noen slik tidsbegrensning for fremsettelse av søknad.

For frivillig registrerte utleiere av fast eiendom er det i merknadene til forskrift nr. 117 forutsatt at de alminnelige reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør vil gjelde, dvs. at også frivillig registrerte vil kunne søke om dette i forbindelse med oppstart av virksomheten. For de som allerede er i gang med utleie fra det aktuelle lokalet/arealet i avgiftstermin(er) før registreringsterminen, og som har foretatt anskaffelser i den forbindelse, vil det ikke foreligge rett til å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør

i forbindelse med den frivillige registreringen. Dette har sammenheng med at anskaffelsen da kan sies å knytte seg til virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet.

For frivillig registrerte som har gjennomført byggetiltak som er fullført før lokalet/arealet er utleid, har avgiftsmyndighetene satt en frist på inntil seks måneder etter ferdigstillelsen med å få leid ut lokalet. Dersom utleien skjer innen denne fristen, vil man kunne søke om et tilbakegående avgiftsoppgjør, mens man er henvist til kun å foreta en årlig forholdsmessig fradragføring iht. justeringsreglene dersom det tar lengre tid enn seks måneder før slik utleie starter opp. Av likviditetsmessige årsaker vil en samlet og umiddelbar fradragføring naturlig nok være å foretrekke fremfor et årlig forholdsmessig fradrag i ti år.

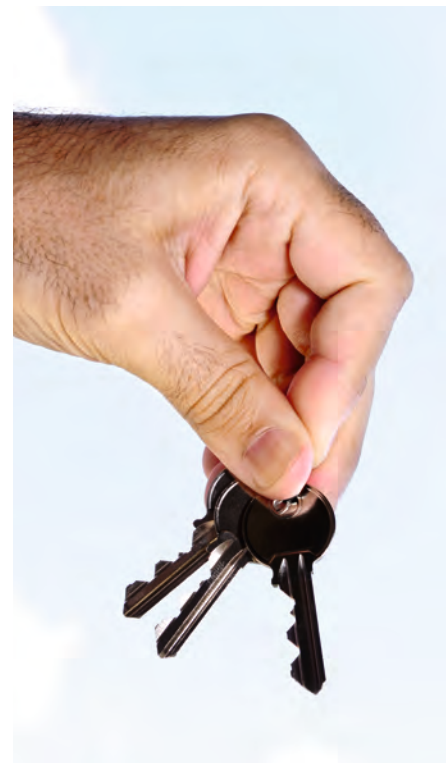
For øvrig kan vi ikke se at det i forskrift nr. 117 eller i forarbeidene eller merknadene til denne er oppstilt særskilte krav eller regler knyttet til søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør for frivillig registrerte.

## Gjelder loven eller Skattedirektoratets retningslinjer?

I henhold til avgiftsmyndighetenes praktisering vil frivillig registrerte utleiere av fast eiendom operere i et avgiftsmessig vakuüm inntil leiekontrakt er inngått. Den frivillig registrerte vil ikke kunne dokumentere fradragrett for relevante anskaffelser før leiekontrakt med avgiftsregistrert leietaker eller kompensasjonsberettiget leietaker er inngått.

Når slik kontrakt er på plass, oppstår spørsmålet om den registrerte har rett til å føre den inngående avgiften til fradrag i omsetningsoppgave/tilleggsoppgave eller om man først må søke avgiftsmyndighetene om et tilbakegående avgiftsoppgjør.

I klagesak nr. 6211 var Klagenemnda for merverdiavgift enig med Skattedirektoratet i at en frivillig registrert virksomhet ikke hadde anledning til å egendeklare inngående avgift på tilleggsoppgave når søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør var avslått. Skattedirektoratets syn er at rettsgrunnlaget for å kunne fradragføre utgifter som er pådratt forut for den termin lokalene er omfattet av registreringsordningen, kun er instituttet tilbakegående avgiftsoppgjør. Direktoratet synes å mene at forskrift nr. 117 § 3, som lyder som



*SYV ÅR: Det har nå gått over syv år siden den frivillige registreringsordningen for utleie av fast eiendom i forskrift nr. 117 trådte i kraft.*

følger, gir hjemmel for å nekte fradragrett i slike tilfeller:

«Registrert utleier av bygg eller anlegg har fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den virksomheten som omfattes av den frivillige registreringen i samsvar med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kap. VI.»

Direktoratet har i sin innstilling til den aktuelle klagesaken også vist til lagmannsrettssakene vedrørende Ulven m.fl. og Sundby, hvor Høyesteretts ankeutvalg nektet å fremme sakene for Høyesterett. Disse sakene gjaldt imidlertid spørsmålet om fradragrett for selskaper som hadde pådratt seg inngående avgift før registreringstidspunktet. Etter mitt syn stiller dette spørsmålet seg helt annerledes når det gjelder inngående avgift påløpt etter at selskapet har blitt frivillig registrert.

En avgiftsregistrert virksomhet som pådrar seg kostnader i forbindelse med lokaler/arealer som leies ut til avgiftsregistrerte leietakere eller kompensasjonsberettigede leietakere, har etter min oppfatning åpenbart rett til fradrag iht. merverdiavgiftslo-

vens kap. VI. Det at man på tidspunktet for anskaffelsen, iht. avgiftsmyndighetenes praktisering, ikke kan dokumentere avgiftspliktig utleie ved fremleggelse av leiekontrakter eller annet, kan ikke medføre at fradragretten faller bort. Kravet på fradrag for anskaffelsen oppstår på det tidspunkt den registrerte kan dokumentere med leiekontrakt eller annet at utleien vil være omfattet av forskrift nr. 117. For de avgiftsregistrerte er merverdiavgiftssystemet et selvdeklareringsystem hvor de selv må sørge for at plikter og rettigheter overholdes, herunder å føre fradragberettiget inngående avgift til fradrag på omsetningsoppgave/tilleggsoppgave. Vi kan ikke se at noen bestemmelser knyttet til den frivillige registreringsordningen angir et unntak fra dette selvdeklareringsprinsippet for denne bransjen spesielt.

Det er generelt slik at avgiftsregistrerte virksomheter kan utvide sitt forretningsområde uten at det må søkes om flere avgiftsregistreringer og uten at det må søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader knyttet til et nytt forretningsområde påløpt i termin(er) før omsetning fra dette oppnås. Tilsvarende må gjelde for frivillig registrerte utleievirksomheter. Det er ikke slik at en utleier må registrere seg for hvert bygg/lokale/areal som inkluderes i en allerede frivillig registrert utleievirksomhet. Disse utleieforholdene blir automatisk omfattet av utleierens frivillige registrering. Det er kun hvis utleier aktivt gir skattekontoret skriftlig beskjed om at et utleieforhold ikke skal omfattes, at dette faller utenfor registreringen.

I motsetning til Skattedirektoratet tolker vi forskrift nr. 117 § 3 slik at avgiftsregistrerte utleiere har fradragrett iht. merverdiavgiftsloven kap. VI for anskaffelser til bruk i virksomhet som er omfattet av den frivillige registreringen, selv om denne bruken først blir klarlagt i en avgiftstermin etter anskaffelsesterminen. Forskrift nr. 117 § 1 tredje ledd angir hvilke arealer som er omfattet av registreringen, og det er arealer hvor brukeren (leietakeren) ville hatt fradragrett for inngående avgift dersom denne hadde eid bygget selv. Først når det er klart hvilken leietaker som vil leie arealet, er det mulig å fastslå om arealet er omfattet av registreringen. Og hvis arealet er omfattet av registreringen, kan det vel neppe være tvil om at den avgiftsregistrerte har fradragrett. Det fremgår etter mitt syn direkte av ordlyden i forskrift nr. 117 § 3.

Legalitetsprinsippet stiller krav om at avgiftsmyndighetene må ha en tilstrekkelig klar hjemmel for sitt syn om at frivillig registrerte næringsdrivende ikke har fradragrett iht. lovens alminnelige regler og således pålegges å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør i aktuelle tilfeller. Slik hjemmel kan jeg ikke se at myndighetene har. Det ville dessuten vært temmelig oppsiktsvekkende dersom en avgiftsregistrert næringsdrivende, frivillig registrert eller ei, ikke ville hatt lovmessig krav på fradragrett.

I lys av de dommene hvor resultatet ble at avgiftsregistrerte tapte sin rett til å gjøre fradrag pga. foreldelse, fordi de hadde forholdt seg til avgiftsmyndighetenes feilaktige praktisering av regelverket, er det viktig at de næringsdrivende tar selvstendig stilling til hvorvidt fradragrett foreligger iht. lovens regler. Avgiftsmyndighetene forsøker imidlertid å sette en effektivt stopper for dette ved å nekte de avgiftsregistrerte å ta krav om fradrag med på omsetningsoppgave før det er søkt om tilbakegående avgiftsoppgjør og før denne søknaden er godkjent. I og med at Klagenemnda for merverdiavgift synes å være enig i det, vil de næringsdrivende sann sett være henvist til å bringe saken inn for rettssystemet dersom de mener det foreligger fradragrett i slike tilfeller og enten ikke ønsker å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør eller får avslag på slik søknad.

## Ulemper ved å måtte søke om tilbakegående avgiftsoppgjør

Vi forstår Skattedirektoratet dit hen at frivillig registrerte må søke om tilbakegående avgiftsoppgjør i alle tilfeller hvor det er påløpt inngående avgift i en termin før leiekontrakt med avgiftsregistrert leietaker mv. er inngått, blant annet i følgende tilfeller:

- Ved utleie av et nytt lokale/areal hvor det påløper kostnader til oppføring, ombygging, vedlikehold eller reparasjon før kontrakt med leietaker er inngått.
- Ved bytte av leietaker hvor det påløper kostnader knyttet til det nye utleieforholdet, f.eks. til ombygning, før kontrakt med ny leietaker er inngått.
- Hver gang fradragretten øker for fellesanskaffelser i et utleiebygg som følge av inngåtte leiekontrakter med avgiftsregistrerte leietakere til tomme lokaler, dvs. hvor fradragsnøkkelen øker fra eksempelvis 40 % til 50 % til 65 % osv.

Ulempene med å måtte søke om tilbakegående avgiftsoppgjør i slike tilfeller er mange og tungtveiende og strider til dels mot sentrale prinsipper i avgiftssystemet, blant annet følgende:

Likviditetstap – de næringsdrivende må vente på skattekontorenes behandling av søknadene om tilbakegående avgiftsoppgjør før de kan fremme kravet om fradrag i tilleggsoppgave og få utbetalt pengene innen treukersfristen. Det er ikke urimelig å anta at det vil gå flere måneder, i visse tilfeller kanskje ett år, før man kan forvente svar fra skattekontorene på slike søknader. I klagesaker vil det ta enda lengre tid før pengene eventuelt blir utbetalt. Likviditetstapet vil således kunne bli betydelig. Økte administrative kostnader for de næringsdrivende – det må forventes at mange næringsdrivende vil få økte administrative kostnader internt og til bistand fra avgiftsekspertise i forbindelse med slike søknader, ikke nødvendigvis i forhold til det å produsere dokumentasjonen (som de uansett må gjøre), men til å utforme søknadene og følge opp skattekontorenes behandling av disse.

Økt saksmengde hos myndighetene – vi antar at en full gjennomføring av dette vil medføre økt saksmengde for avgiftsmyndighetene, noe som igjen vil forsterke den negative virkningen av ovennevnte punkter.

Begrenset rettssikkerhet for de avgiftsregistrerte – rettssikkerheten vil bli svekket som følge av at de avgiftsregistrerte ikke har et direkte lovmessig krav på fradrag, men må forholde seg til avgiftsmyndighetenes retningslinjer for tilbakegående avgiftsoppgjør slik innholdet i disse til enhver tid er.

«Foreldelsesreglene» er strengere – foreldelseslovens regler kommer ifølge avgiftsmyndighetene ikke til anvendelse for søknader om tilbakegående avgiftsoppgjør, hvilket vil innebære at krav på fradragføring kan gå tapt før den avgiftsregistrerte vet hvorvidt vedkommende har et krav. Etter foreldelsesloven ville den avgiftsregistrerte hatt krav på fradragføring på det tidspunktet retten til fradrag ble klarlagt pga. lovens tilleggsfrister for uvitenhet om krav, uavhengig av f.eks. hvor lang tid som gikk fra ferdigstilling til utleien starter opp (og ikke bare rett til forholdsmessig fradrag/justering hvert år i en ti-års periode).

Manglende uavhengig klageorgan – søknader om tilbakegående avgiftsopp-

gjør behandles av skattekontorene og Skattedirektoratet er klageinstans. Et avgiftsregistrert selskap som får avslag på sin søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør, vil ikke få behandlet sin klage av et uavhengig klageorgan (Klagenemnda for merverdiavgift).

Begrenset kompetanse for domstolene – i og med at dette er en ulovfestet ordning kan det tenkes at domstolenes adgang til å prøve et avslag på tilbakegående avgiftsoppgjør vil være mer begrenset enn adgangen til å prøve lovens fradragsregler.

Ovennevnte punkter kan forklare hvorfor avgiftsmyndighetene ønsker at instituttet tilbakegående avgiftsoppgjør skal komme til anvendelse, og ikke de alminnelige reglene om fradragsføring. For de avgiftsregistrerte kan de påpekte ulemperne imidlertid være så betydelige at myndighetene etter vår oppfatning bør tenke seg om en gang til. Dette også fordi resultatet av myndighetenes rettsforståelse vil stride mot generelle avgiftsprinsipper og medføre

begrenset rettssikkerhet for de avgiftsregistrerte.

### Risikoforhold ved fradragsføring uten forutgående søknad

For avgiftsregistrerte som siden 1. juli 2001 har fradragsført inngående avgift i slike tilfeller uten å ha søkt og fått godkjent søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør, er det et spørsmål om man vil kunne komme til å oppleve at skattekontorene gjennomfører etterberegninger av den inngående avgiften samt ileggelse av renter og eventuelt tilleggsavgift. Dersom fristen for å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør ikke er utløpt, vil etterberegningen av selve avgiftsbeløpet kunne bli nøytralisert gjennom en slik søknad. Men dersom avgiftsmyndighetenes «foreldelsesfrist» for slike søknader er utløpt, vil avgiftsbeløpet i utgangspunktet være tapt. Den avgiftsregistrerte vil uansett kunne oppleve ileggelse av tilleggsavgift og renter, og det blir da en diskusjon med myndighetene om vilkårene for tilleggsavgift forelå og hvorvidt renter kan ettergis helt eller delvis.

I og med at avgiftsmyndighetene nå, gjennom den nevnte klagesaken, har uttrykt en så klar oppfatning om at de avgiftsregistrerte ikke har fradragsrett i slike tilfeller, kan vi ikke utelukke at de som likevel gjennomfører en slik direkte fradragsføring løper risiko for etterberegning. Dette gjelder både for historiske forhold og for fremtiden. Disse må dermed være forberedt på å imøtegå en etterberegning ved forvaltningsklage eller ved å ta ut stevning for tingretten.

De avgiftsregistrerte som velger å forholde seg til avgiftsmyndighetenes syn, vil kunne oppleve ulemper slik som beskrevet ovenfor i pkt. 5. Avgiftsregistrerte i denne gruppen, som historisk sett ikke har opptrådt i tråd med avgiftsmyndighetens syn, bør vurdere hvorvidt man skal søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for krav som ikke allerede er «foreldet» iht. myndighetens søknadsfrist.